

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CAMPUS CACOAL
DEPARTAMENTO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

KAMILLE KARIN DE SOUZA

**DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO-DVA EM ENTIDADES
DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA ENTIDADE PRÓ-MENOR
SÃO DANIEL COMBONI EM ROLIM DE MOURA-RO**

Trabalho de Conclusão de Curso
ARTIGO

Cacoal - RO
2011

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CAMPUS CACOAL
DEPARTAMENTO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

KAMILLE KARIN DE SOUZA

**DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO-DVA EM ENTIDADES
DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA ENTIDADE PRÓ-MENOR
SÃO DANIEL COMBONI EM ROLIM DE MOURA-RO**

Artigo apresentado à Universidade Federal de Rondônia – UNIR – *Campus Cacoal* como requisito parcial para a obtenção do grau em Bacharel em Ciências Contábeis sob a orientação da Prof^ª. Esp. Ellen Cristina de Matos.

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CAMPUS CACOAL
DEPARTAMENTO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

O artigo intitulado “DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO-DVA EM ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA ENTIDADE PRÓ-MENOR SÃO DANIEL COMBONI EM ROLIM DE MOURA-RO, elaborado pela acadêmica KAMILLE KARIN DE SOUZA, foi avaliado e julgado aprovado pela banca examinadora formado por:

Profª. Esp. Ellen Cristina de Matos
Presidente

Prof.....
Membro

Prof.....
Membro

Média

Para os meus pais, Pedro e Vanda, a quem eu devo a vida e minha formação moral.
Ao meu noivo Sadraque pelo amor, companheirismo e compreensão.
Aos meus amigos Eduardo, Renata, Wesley e Stephanie por tornarem esses quatro anos de
graduação agradáveis e alegres.

AGRADECIMENTO

A conclusão do curso de graduação é um desafio que demanda esforço, determinação e perseverança do estudante. Nessa trajetória, marcada por obstáculos a presença de algumas pessoas em minha vida foi essencial, as quais merecem meu agradecimento.

Primeiramente agradeço a Deus, minha fortaleza e meu refúgio. Sem sua misericórdia e inúmeras bençãos em minha vida, a conclusão de mais esta etapa não seria possível.

Aos meus pais, Pedro José de Souza e Vanda Ferreira de Souza, que me apoiaram incondicionalmente na realização deste sonho; sou grata por seus conselhos, orações, estímulo e compreensão nos momentos de stress.

Ao meu noivo Sadraque Costa de Paulo, meu especial agradecimento pela compreensão nos momentos de ausência e por seu amor, paciência que me fortaleceram durante esta caminhada.

A professora Esp. Ellen Cristina de Matos, meu agradecimento por me aceitar como sua orientanda e dispensar-me parte de seu tempo e conhecimento.

A professora Ms. Nilza Duarte Aleixo, sou grata por suas oportunas sugestões na etapa de elaboração do projeto de pesquisa e por seus excelentes ensinamentos em sala de aula.

A professora Esp. Andreia Duarte Aleixo simplesmente por seus conselhos em momentos oportunos que serviram de combustível motivacional para conclusão deste artigo.

A professora Dr^a. Maria Bernadete Junkes por todos os ensinamentos durante a elaboração do projeto de pesquisa e artigo.

A todos os professores, que durante a graduação nos transmitiram muito mais do que seus conhecimentos. A vocês, o meu muito obrigada e minha sincera admiração: Andréia, Adriano, Bernadete, Cleberson, Clodoaldo, Carlos, Charles, Estela, Evimael, Ellen, Eleonice, Geraldo Correia, Leomira, Liliane, Lucia, Magali, Nilza, Ronaldo, Silas, Sivieiro, Telmo, Tiago, Toninho Mazioli, e Welligton.

Aos colegas de sala, minha gratidão pelo do convívio e trocas de experiências e informações.

Aos colegas do ônibus que durante estes quatro anos compartilharam diariamente da mesma luta e aflições que eu.

Aos não colegas, mas sim amigos, Eduardo, Renata, Stephanie e Wesley, meu especial agradecimento a vocês que tornaram meus dias na universidade agradáveis e alegres, levarei para sempre em minha memória e em meu coração todas as nossas conversas e histórias.

A presidente da Entidade Pró-Menor São Daniel Comboni Senhora Marlene Loures Lira agradeço pela cooperação e fornecimento dos dados necessários para a realização desta pesquisa.

Ao meu irmão Fabio meu muito obrigado pelo apoio nos momentos de angústia, pelas conversas e desabafos.

A minha irmã Keila o meu especial agradecimento por estar próxima de mim nos momentos de sufoco e por ter me auxiliado a completar esta jornada.

Ao meu sobrinho Nicolas por seu sorriso e carinho que me motivaram nos momentos mais difíceis.

A todos o meu muito obrigado!

“Não se deve nunca esgotar de tal modo um assunto, que não deixe ao leitor nada a fazer. Não se trata de fazer ler, mas de fazer pensar”.

Montesquieu
 (“Do Espírito das Leis”, Livro XI, cap. XX)

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO-DVA EM ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR: UM ESTUDO NA ENTIDADE PRÓ-MENOR SÃO DANIEL COMBONI EM ROLIM DE MOURA-RO

Kamille Karin de Souza ¹

RESUMO

O objetivo deste estudo foi evidenciar por meio da elaboração da Demonstração do Valor Adicionado como é gerada e distribuída a riqueza da entidade do terceiro setor Pró-Menor São Daniel Comboni em Rolim de Moura – RO e qual o seu envolvimento com a sociedade que acolhe. Para isto foi realizado uma pesquisa documental tendo como base os relatórios contábeis da entidade referente aos anos de 2009 e 2010. Constatou-se na elaboração da Demonstração do Valor Adicionado que a riqueza da entidade foi gerada por recursos provenientes das mais variadas fontes, sendo as doações de pessoas físicas as que apresentaram maior expressividade no exercício de 2010. Pode-se também constatar que além dos valores econômicos adicionados por meio da remuneração de empregados, pagamento de impostos, a entidade adiciona valores de cidadania uma vez que promove a inserção social de crianças e adolescentes, oferecendo-lhes a oportunidade de mudar a realidade social com a qual convivem.

PALAVRAS-CHAVE: Terceiro setor. Demonstrações contábeis. Demonstração do Valor Adicionado.

ABSTRACT

The aim of this study was to demonstrate through the preparation of the Statement of Value Added is generated and distributed to the richness of the third sector entity Pro-Minor St. Daniel Comboni in Rolim de Moura - RO and what your involvement with the society that welcomes. For this documentary research was carried out based on the entity's financial reports for the years 2009 and 2010. It was found in the preparation of the Statement of Value Added that the wealth was generated by the entity's resources from many different sources, and donations from individuals who had the most expressive in fiscal 2010. You can also see that beyond the economic value added through employee compensation, taxes, the entity adds the values of citizenship as it promotes the social integration of children and adolescents, offering them the opportunity to change the social reality with which they coexist.

KEY-WORDS: Third sector. The financial statements. Statement of Value Added.

1 INTRODUÇÃO

O terceiro setor no Brasil passou por um processo de crescimento acelerado durante a década de 1990, isso devido ao plano de reforma do estado, elaborado pelo então presidente Fernando Henrique Cardoso que estabeleceu a privatização e terceirização de serviços estatais.

A proposta de reforma do Estado deu-se paralelamente com o agravamento das condições sociais no país e a falta de capacidade do Estado em atender à demanda da

¹ Graduanda do 8º período do Curso de Ciências Contábeis da Fundação Universidade Federal de Rondônia – Campus Cacoal – e-mail: kamillekarin@hotmail.com. Orientadora profª. Esp. Ellen Cristina de Matos

sociedade por serviços de educação, saúde, justiça, pesquisa científica, meio ambiente e defesa dos direitos humanos (BETTIOL JUNIOR, 2005).

Dados divulgados pelo IBGE no ano 2005, relativos a uma pesquisa realizada entre os anos de 2002 e 2005 comprovam o crescimento do terceiro setor a partir da década de 1990. De trezentas e trinta e oito mil fundações privadas e associações sem fins lucrativos relacionadas no Cadastro Central de Empresas (41,5%) foram criadas na década de 1990 (IBGE, 2005).

Todo esse crescimento influenciou na edição em 1999 da chamada “Lei do Terceiro Setor” a lei n 9.790 de 23 de março de 1999 que disciplinou as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

O agravamento das condições sociais no Brasil também influenciou o repasse de responsabilidades sociais ao segundo setor da economia, que por sua vez o transmitiu ao terceiro setor, já que este não possui a finalidade social de interesse público e sim função de obtenção e distribuição de lucros.

O comprometimento do terceiro setor com a questão responsabilidade social pode ser observado no município de Rolim de Moura, através da Entidade Pró-Menor São Daniel Comboni, uma entidade sem fins lucrativos que se mantém de doações de todos os setores da economia e que tem como finalidade dentro de suas limitações econômicas promover todos os meios e condições necessárias ao processo de integração de crianças e adolescentes carentes no meio social, desenvolvendo para tanto programa e projetos sócio-educativos

A transferência de responsabilidade social ao terceiro setor enseja a necessidade de maior transparência destas entidades em relação aos recursos captados e empregados, apontado como um requisito fundamental perante os doadores para garantir assim continuidade.

Destarte, as entidades do terceiro setor devem utilizar-se de todas as ferramentas disponíveis para explicitar transparência em suas ações, a forma mais adequada de expressá-la em transações econômicas é fazendo uso da contabilidade através de suas demonstrações.

As demonstrações contábeis constituem uma ferramenta de gestão capaz de gerar transparência a seus usuários (investidores, governo, sociedade). Uma forma eficiente de evidenciar essa transparência é através da elaboração da Demonstração do Valor Adicionado, que segundo Santos (2007, p.37) é “um componente importantíssimo do Balanço Social [...] a forma mais competente criada pela Contabilidade para auxiliar na medição e demonstração da capacidade de geração, bem como de distribuição da riqueza de uma entidade”.

De acordo com Bettiol Junior (2005) “as informações contábeis disponibilizadas aos usuários devem possibilitar o entendimento da forma como os recursos utilizados pela organização foram obtidos e como foram empregados”, ele ainda descreve que a contabilidade está sobre um novo enfoque que é o de propiciar a sociedade informações que complementem os relatórios contábeis.

A DVA faz parte desse novo enfoque contábil, pois ela evidencia informações sobre a agregação de valor aos insumos de terceiros, a riqueza recebida por transferências da sociedade e como é feita sua distribuição entre os fatores de produção da atividade geradora de recursos e da atividade fim (BETTIOL JUNIOR, 2005).

Assim, o presente artigo possui o objetivo de evidenciar como é formada e distribuída a riqueza de organizações do terceiro setor, bem como, explicitar o seu envolvimento com a sociedade que acolhe. Para tanto, tem como objetivos específicos demonstrar a importância das organizações de terceiro setor para a sociedade, identificar as demonstrações contábeis obrigatórias para este tipo de entidade, como também verificar junto à Entidade Pró-menor São Daniel Comboni como é formada e distribuída a riqueza por meio dos dados obtidos na elaboração da Demonstração Valor Adicionado.

Para atingir tais objetivos desenvolveu-se primeiramente uma pesquisa bibliográfica com a finalidade de familiarizar-se com o tema objeto de estudo e posteriormente realizou-se uma pesquisa de análise documental nos meses de agosto e setembro de 2011, visando coletar os dados necessários para elaboração da Demonstração do Valor Adicionado da Entidade Pró-Menor São Daniel Comboni.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 SETORES DA ECONOMIA

No atual panorama mundial existem três setores econômicos distintos e eles são os responsáveis pela movimentação da economia e evolução da sociedade, sendo estes, o primeiro setor representado pelo Estado, segundo setor onde se situam as empresas privadas e o terceiro setor formado pelas entidades sem fins lucrativos.

A Constituição da República Federativa do Brasil esboça o exato papel do primeiro setor, em seu artigo 2º, apresentando a divisão dos poderes no qual cada um deve desenvolver

seu trabalho de maneira harmônica, no artigo 3º, inciso IV traz um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, “promover o bem de todos”.

Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: ...

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (Constituição da República Federativa do Brasil, 1988)

Assim cabe ao primeiro setor promover a erradicação das desigualdades sociais de forma a construir uma sociedade livre, justa, com atendimento nas áreas da saúde, educação, segurança entre outras, fato que infelizmente não ocorre, conforme afirma Ramos *apud*² Assis, Melo e Slomski (2006, p.2) “o Estado cedeu à iniciativa privada espaço para que realize algumas funções que seriam de sua obrigação”.

O Segundo Setor é onde “situam-se as empresas privadas, que exercem suas atividades com fim de obter lucros a serem distribuídos aos investidores” (Araújo, 2009 p. 2).

Para Peyon (2004), o segundo setor agrega os empresários que exercem atividade econômica organizada com a finalidade de produção de bens e serviços e as sociedades constituídas pela união de pessoas que celebram contrato de sociedade que se obrigam a contribuir para produção de bens e serviços para desenvolvimento de atividade econômica, com objetivo de obtenção de resultados para partilharem entre si.

Peyon (2004) define que os integrantes do segundo setor almejam apenas o lucro e que estes não têm finalidade social de interesse público, o campo de atuação deste setor é o mercado, em suma, o segundo setor acaba por não exercer a obrigação cedida pelo Estado, restando a outro setor da economia preencher a lacuna deixada por estes.

Conforme Olak e Nascimento (2010 p. 26) “algumas entidades existem, tão somente, porque os governos são ineficientes na prestação de serviços sociais a que a comunidade tem direito”, essa ineficiência do Estado em prestar serviços sociais é o que contribui para o notório aumento de entidades de terceiro setor.

Araújo (2009) e Olak e Nascimento (2010), afirmam que não é fácil obter uma definição clara e objetiva sobre o que é terceiro setor, bem como sua classificação gera polêmica.

Olak e Nascimento (2010) definem terceiro setor como sendo todas as entidades que estão fora do contexto do Estado e do mercado, concernente a esta definição Peyon (2004, p. 12) especifica que “no terceiro setor, abarcamos as entidades privadas prestadoras de serviços sem fins lucrativos, que não são estatais e nem empresariais”.

Para Araújo (2009), o terceiro é formado por todas as organizações (sindicatos, associações, igrejas etc.) que não distribuem seu patrimônio aos associados e que ajam independentemente do Estado, cujo principal produto seja a transformação do ser humano.

Olak e Nascimento (2010, p. 6) apresentam uma definição abrangente de terceiro setor, “São instituições privadas com propósitos específicos de provocar mudanças sociais e cujo patrimônio é constituído, mantido e ampliado a partir de contribuições, doações e subvenções e que, de modo algum se reverte para os seus membros ou mantenedores”.

A definição acima apresenta uma característica peculiar do terceiro setor que é a forma de obtenção de recursos. Segundo Araújo (2009), as organizações sem fins lucrativos administram recursos nem sempre constantes, provenientes das mais diversas fontes, o que enseja a necessidade de controle e gestão capazes de evidenciar transparências nas transações da entidade de forma a garantir a continuidade na obtenção de recursos.

Além da característica quanto à forma de obtenção de recursos o terceiro setor possui algumas outras características peculiares, assim descritas por Olak e Nascimento (2010):

- a) O lucro não é a sua razão de ser, mas um meio necessário para garantir a continuidade e o cumprimento de seus propósitos institucionais;
- b) Seus propósitos institucionais, quaisquer que sejam suas preocupações específicas, objetivam provocar mudanças sociais;
- c) O patrimônio pertence à sociedade como um todo ou segmento dela, não cabendo aos seus membros ou mantenedores quaisquer parcelas de participação econômica no mesmo;
- d) As contribuições, doações e subvenções constituem-se, normalmente, nas principais fontes de recursos financeiros, econômicos e materiais dessas entidades.

Da mesma forma como ocorre nas organizações privadas as entidades que pertencem ao terceiro setor são classificadas por áreas de atuação (ARAÚJO, 2009).

A classificação para o terceiro setor utilizada internacionalmente é a que divide as organizações em 12 grupos sendo eles: cultura e recreação; educação e pesquisa; saúde; serviços sociais; meio ambiente; desenvolvimento e atuação; lei, direito e política; intermediários filantrópicos e promoção de voluntários; assuntos internacionais; religião; negócios, associações profissionais e sindicatos; e atividades não classificadas (ARAÚJO, 2009).

Segundo Olak e Nascimento (2010) no Brasil percebe-se a existência de cinco principais categorias que compõem o terceiro setor: associações; organizações filantrópicas,

² Apud [Lat., “junto a”; “em”] Prep. Empregada para indicar a fonte de uma citação de citação.

beneficentes e de caridade; organizações não governamentais (ONGs); fundações privadas e organizações sociais.

As associações são constituídas através da união de indivíduos por meio de contratos estabelecidos livremente, com a finalidade de exercerem atividades comuns ou defenderem interesses comuns e mútuos. A base legal e disciplinadora para a constituição de uma associação é o código civil (ARAÚJO, 2009).

As organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade conforme definição de Olak e Nascimento (2010) são as entidades voltadas para a promoção de assistência social e de serviços sociais nas áreas de saúde e educação. O código civil brasileiro classifica essas organizações como associações o que as diferenciam segundo Olak e Nascimento (2010) são seus valores, enquanto as associações propriamente ditas visam o interesse dos indivíduos que a constituem, as organizações filantrópicas buscam beneficiar sempre o próximo.

Semelhante ao que acontece com as organizações filantrópicas as organizações não governamentais (ONGs) também são classificadas no código civil brasileiro como associações o que as diferem é o fato das ONGs não exercerem qualquer prática de caridade. Olak e Nascimento (2010) descrevem as ONGs como organizações comprometidas com a sociedade civil, movimentos sociais e transformação social, estando orientadas ao atendimento de grupos externos aos que a compõem.

Conforme a concepção de Bettiol Junior (2005, p.53) fundações privadas são “as pessoas jurídicas originadas com base na vontade de um indivíduo ou grupo de indivíduos, mediante a destinação de um conjunto de bens livres com o objetivo de prestar serviços sociais e utilidade pública a quem necessite.

No tocante a criação de uma fundação é importante considerar o que versa o art. 62 do código civil brasileiro, o qual estabelece que só poderá constituir fundações para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência (ARAÚJO, 2009).

Quanto às organizações sociais, Olak e Nascimento (2010, p.13) as definem como sendo um “modelo de organização pública não estatal destinadas a atender atividades publicizáveis (áreas de educação, saúde, cultura, meio e pesquisa científica) mediante qualificação”.

Há certa divergência quanto à classificação de organização social como uma forma de entidade de terceiro setor, para desfazer tal divergência Araújo (2009, p.22) propõe a seguinte definição para organizações sociais:

OS (organizações sociais) é um novo modelo de gestão de organização do terceiro setor, que recebe recursos do Estado para a promoção de atividades que historicamente seriam de sua inteira responsabilidade, mas que devido a diversos entraves de ordem burocrática e legal, bem como da própria manutenção da máquina, não consegue cumpri-las, transferindo a um terceiro essa responsabilidade.

Além das cinco categorias descritas por Olak e Nascimento (2010) como as que compõem o cenário do terceiro setor no Brasil, pode-se acrescentar a este panorama as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

As OSCIPs são organizações do terceiro setor que, por intermédio da lei, relacionam-se com Estado através de termo de parceria, elas foram criadas a partir da edição da lei nº 9.790 de 23/03/1999 (ARAÚJO, 2009).

Conforme Olak e Nascimento (2010) as OSCIPs são organizações de direito privado, sem finalidade lucrativa, que podem se beneficiar de recursos públicos através de termos de parceria.

Uma entidade para obter a qualificação de OSCIP deve possuir em seu estatuto pelo menos um dos itens listados no art. 3º da lei 9.790/99 sendo eles:

- I.Promoção de assistência social;
- II.Promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico;
- III.Promoção gratuita da educação e da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei;
- IV.Promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que esta Lei;
- V.Promoção de segurança alimentar e nutricional;
- VI.Defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável;
- VII.Promoção do voluntariado;
- VIII.Promoção do desenvolvimento econômico e social e combate a pobreza;
- IX.Experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito;
- X.Promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar;
- XI.Promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais.
- XII.Estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo (BRASIL, 1999).

Independente da categoria a que pertença, as organizações de terceiro setor por desempenharem função de interesse público e coletivo devem cultivar transparência quanto aos projetos, bem como quanto aos resultados obtidos e recursos alocados (MARCOVITCH *APUD* OLAK E NASCIMENTO 2010, p. 20).

De acordo com Araújo (2009), o sistema de informações contábeis é o instrumento adequado e eficaz para tomada de decisão em qualquer tipo de organização, seja ela do âmbito governamental, da iniciativa privada ou do terceiro setor.

2.2 CONTABILIDADE PARA ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

Conforme Olak e Nascimento (2010 p.52) “no Brasil são embrionárias, ainda, as normas e práticas contábeis que contemplem particularmente as entidades sem fins lucrativos”.

Ainda de acordo com Olak e Nascimento (2010), existem apenas as resoluções CFC nº 837/99, 838/99 e a 877/99 alterada pelas resoluções CFC nº 926/2001 e nº 966/2003 que são aplicáveis estritamente as organizações sem fins lucrativos.

No que diz respeito às demonstrações e escriturações contábeis as entidades de terceiro setor, por não possuírem uma legislação específica a elas, estão autorizadas a fazer o uso da Lei das SAs e suas alterações, no que for cabível (ARAÚJO, 2009).

Referente também as demonstrações e escriturações contábeis Araújo (2009), esclarece que a NBC T 10.19 estabelece que as organizações sem fins lucrativos devem seguir os ditames da NBC T 3, que atualmente possui a nomenclatura de NBC TG 26, que trata sobre a apresentação das demonstrações contábeis.

A NBC TG 26 estabelece que o conjunto completo das demonstrações contábeis inclui (CFC, 2009):

- a) Balanço patrimonial ao final do período;
- b) Demonstração do resultado do período;
- c) Demonstração do resultado abrangente do período;
- d) Demonstração do patrimônio líquido do período;
- e) Demonstração dos fluxos de caixa do período;
- f) Demonstração do valor adicionado do período, conforme NBC TG 09 – Demonstração do Valor Adicionado, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente;
- g) Notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias; e
- h) Balanço patrimonial no início do período mais antigo comparativamente apresentado quando a entidade aplica uma política contábil retroativamente ou procede a reapresentação de itens das demonstrações contábeis, ou ainda quando procede a reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis.

É importante salientar que a NBC TG 26 é aplicável a qualquer tipo de organização, e que para sua utilização em entidades do terceiro setor faz-se necessário alguns ajustes quanto à nomenclatura.

Olak e Nascimento (2010) questionam quais seriam as demonstrações contábeis

realmente necessárias para entidades do terceiro setor? Se fosse para fins de se obter o certificado de entidade beneficente de assistência social o decreto nº. 7.237 de 20/07/10 teria uma resposta não muito clara, pois estabelece que para se obtenha o certificado é necessário que a pessoa jurídica mantenha escrituração contábil regular e que suas demonstrações contábeis evidenciem a origem e a aplicação de seus recursos, bem como, as modificações patrimoniais.

Observa-se que dentre as demonstrações listadas pela NBC TG 26, existem algumas que não são exigíveis a todas entidades e nem mesmo para entidades de terceiro setor, mas que poderiam evidenciar informações relevantes como é o caso da DVA (demonstração do valor adicionado), que segundo Santos (2007, p.37) “é a forma mais competente criada pela contabilidade para auxiliar na medição e demonstração da capacidade de geração, bem como distribuição da riqueza da entidade”.

2.3 VALOR ADICIONADO

Conforme De Luca *et al*³. (2009), valor adicionado é o conceito utilizado na macroeconomia para avaliação do produto nacional bruto (PNB). O produto nacional produto segundo Rosseti apud De Luca *et. al.* (2009, p. 22), “é a medida em unidades monetárias do fluxo total de bens e serviços finais produzidos pelo sistema econômico em determinado período”.

Para Santos (2007), o valor adicionado segundo perspectivas da microeconomia é o quanto de riqueza uma entidade pode agregar aos insumos de sua produção que foram pagos a terceiros, já sobre o enfoque contábil valor adicionado é a apuração da riqueza calculada pela diferença entre o valor das receitas e os insumos pagos a terceiros mais as depreciações.

Observa-se que na geração da riqueza de um país há contribuição de cada tipo de organização, neste sentido torna-se relevante a evidenciação da contribuição de cada entidade para a formação da riqueza nacional, essa evidenciação se dá por meio da demonstração do valor adicionado (DE LUCA *et al.* 2009).

³ Et al. [Lat., “e outros”] Utilizado quando a obra foi executada por muitos autores.

2.4 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO-DVA

A demonstração do valor adicionado - DVA é um conjunto de informações que visa demonstrar o valor da riqueza gerada por uma entidade e sua distribuição com os elementos que contribuíram para sua geração (DE LUCA *et al.* 2009).

Para Santos (2007), a DVA é a demonstração contábil que visa evidenciar o incremento de valores que se atribui a um bem durante o processo produtivo, em outras palavras, a entidade está localizada entre o vendedor e o comprador, ao exercer sua atividade agrega valor aos bens ou serviços adquiridos e recoloca-os no mercado.

Azevedo (2009, p.132), define DVA como “a demonstração contábil destinada a evidenciar, de forma concisa, os dados e as informações do valor da riqueza gerada pela entidade em determinado período” e que seu principal objetivo é evidenciar o grau de envolvimento da entidade para com a sociedade.

Ainda conforme Azevedo (2009), a DVA é uma ferramenta poderosa, capaz de gerar informações relevantes que auxiliem na política de recursos humanos, na tomada de decisões quanto a incentivos fiscais e novos investimentos.

A DVA desde a década de 1980 vem sendo estudada no meio acadêmico brasileiro, a primeira empresa a divulgá-la no Brasil foi a extinta Mappin Lojas Brasileira S/A que a fez por forma de notas explicativas (DE LUCA *et al.* 2009).

Válido ressaltar que ao longo dos anos a demonstração do valor adicionado vem despertando interesse de estudiosos e ganhando espaço no meio contábil, no ano de 1997 os professores Ariovaldo dos Santos e Luiz Nelson de Carvalho publicaram na Melhores e Maiores (lista que anualmente analisa as 500 melhores empresas) o artigo “DVA, um forma de avaliar a criação da riqueza” demonstrando já a relevância e utilidade da DVA (DE LUCA *et al.* 2009).

A partir de 1998 os dados relativos a DVA passaram a fazer parte dos critérios para escolha das 500 maiores e melhores empresas do Brasil, para tanto o Fipecafi desenvolveu um modelo de DVA e sua forma de preenchimento a ser utilizado pelas empresas concorrentes a título de maiores e melhores (DE LUCA *et al.* 2009).

Nota-se que o incentivo a elaboração da DVA já vem de longa data, apesar disso, sua elaboração só se tornou obrigatória a partir da edição da Lei nº 11.638/07, que introduziu alterações na Lei nº 6404/76, onde tornou obrigatória a elaboração e divulgação da DVA pelas companhias abertas (DE LUCA *et al.* 2009).

Anterior a edição da lei 11.638/07 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) já havia sugerido um modelo de DVA a ser utilizado pelas empresas por meio da resolução nº 1.010/05, atualmente revogada pela resolução 1.138/08 que aprovou a NBC TG 09 que trata sobre a demonstração do valor adicionado (DE LUCA *et al.* 2009).

A NBC TG 09 é norma que estabelece critérios para elaboração e divulgação da DVA, segundo esta norma a elaboração da DVA terá como base as demonstrações contábeis consolidadas da entidade e deve proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis informações relativas a riqueza criada e distribuída em determinado período (CFC, 2008 c).

As informações para elaboração da DVA são encontradas nas demonstrações contábeis, mais especificadamente na DRE. A DVA “constitui-se em uma reorganização dos dados utilizados para elaboração da DRE” (DE LUCA *et al.* 2009).

O que difere a DVA da DRE, diz respeito ao usuário da informação contábil, enquanto a DRE evidencia o lucro da entidade e como ele foi calculado (informação específica ao proprietário da entidade), a DVA demonstra o lucro dos investidores, bem como, a quem pertence o restante da riqueza gerada pela entidade, ou seja, a DVA fornece informações tanto aos proprietários de entidade como também aos empregados, ao governo, financiadores, a sociedade num todo (DE LUCA *et al.* 2009)

Os componentes mínimos que devem constar na DVA segundo Azevedo (2009 p. 143) são:

- a) A receita bruta e as outras receitas não-operacionais;
- b) Os insumos adquiridos de terceiros;
- c) Os valores retidos pela entidade;
- d) Os valores adicionados recebidos (dados) em transferência a outras entidades;
- e) O valor total adicionado a distribuir; e
- f) Distribuição do valor adicionado.

Conforme a NBC TG 09, a primeira parte da DVA deve explicitar a riqueza criada pela entidade, os principais componentes para evidenciar a riqueza gerada pela entidade são: receitas, insumos adquiridos de terceiros e valor adicionado recebido em transferência (CFC, 2008 c).

O componente receitas será formado pelos itens venda de mercadorias, produtos e serviços; outras receitas e provisão para créditos de liquidação duvidosa (AZEVEDO, 2009).

O item venda de mercadorias, produtos e serviços será composto pelas receitas incluindo os valores dos tributos incidentes (ICMS, IPI, PIS e CONFINS) sobre elas, deduzindo somente as devoluções, os abatimentos incondicionais e os cancelamentos (DE LUCA *et al.* 2009).

As outras receitas referem-se as receitas realizadas no período e de caráter eventual, da mesma forma que o item descrito anteriormente inclui os tributos incidentes. Um exemplo de outras receitas é o resultado apurado na venda de bens pertencentes ao ativo imobilizado, intangível e investimentos (DE LUCA *et al.* 2009).

Quanto a provisão para créditos de liquidação duvidosa, neste item estão incluídos os valores relativos a constituição e reversão da provisão (AZEVEDO, 2009).

De acordo com o que preceitua a NBC TG 09, o componente insumos adquiridos de terceiros será formado pelos itens custo dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos; materiais, energia, serviços de terceiros e outros; perda e recuperação de valores ativos e depreciação, amortização e exaustão (CFC, 2008 c).

No item custo dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos farão parte os valores das matérias-primas adquiridas de terceiros e contidas no custo do produto vendido, nestes valores devem ser considerados os tributos que ocorrem no momento da compra (ICMS, IPI, PIS e COFINS) recuperáveis ou não (CFC, 2008 c).

Fazem parte do item materiais, energia, serviços de terceiros e outros “as despesas operacionais incorridas com terceiros, tais como: materiais de consumo, telefone, água, serviços de terceiros e energia” (AZEVEDO, 2009 p. 146).

Da mesma forma como ocorre no item custo das mercadorias e dos serviços vendidos, deve-se incluir os tributos referentes a aquisição, recuperáveis ou não. Um ponto importante a ser destacado quanto a este item diz respeito aos gastos com salário de pessoal e respectivos encargos, este serão excluídos dos custos, mas comporão a DVA na seção referente a distribuição de valores adicionados (AZEVEDO, 2009).

O item perda e recuperação de valores será formado pelos “valores relativos a ajuste por avaliação a valor de mercado de estoques, imobilizados, investimentos, também devem ser incluídos os valores levados ao resultado do período, tanto na formação quanto na reversão de provisão para perdas por desvalorização de ativos” (AZEVEDO, 2009 p. 146).

Depreciação, amortização e exaustão este item evidencia a despesa ou o custo contabilizados no período, ele reflete o consumo de bens de longa duração, adquiridos de terceiros ou construídos (DE LUCA *et al.* 2009).

O componente valor adicionado recebido em transferência é representado por valores oriundos da participação em outras companhias (resultado de equivalência patrimonial), pelas receitas financeiras decorrentes de rendimentos de aplicações financeiras, pela variação monetária e cambial e por dividendos relativos a investimentos ao custo, aluguéis, direitos de franquia (DE LUCA *et al.* 2009).

A segunda parte da DVA evidencia de forma detalhada como foi distribuída a riqueza gerada pela entidade, sendo que seus principais componentes conforme a NBC TG 09 são: pessoal; impostos, taxas e contribuições; remuneração de capitais de terceiros e remuneração de capitais próprios.

O componente pessoal corresponde as remunerações brutas atribuídas aos funcionários durante o período, como férias, 13º salário, FGTS, seguro de acidentes de trabalho e os benefícios proporcionados pela entidade (assistência medica, odontológica, alimentação etc). Fazem parte também do componente pessoal os valores relativos a comissões, gratificações, horas extras e participações nos lucros e resultados (DE LUCA *et al.* 2009).

Também chamado de governo, o componente impostos, taxas e contribuições é composto pelos tributos devidos pela entidade ao governo federal, estadual e municipal. De acordo com NBC TG 09 os tributos que deve fazer parte da DVA conforme as esferas são:

- a) Federais – inclui os tributos devidos à União, inclusive aqueles que são repassados no todo ou em parte aos Estados, Municípios, Autarquias, etc., tais como: IRPJ, CSSL, IPI, CIDE, PIS, COFINS. Inclui também a contribuição sindical patronal.
- b) Estaduais – inclui os tributos devidos aos Estados, inclusive aqueles que são repassados no todo ou em parte aos Municípios, Autarquias, etc., tais como o ICMS e o IPVA.
- c) Municipais – inclui os tributos devidos aos Municípios, inclusive aqueles que são repassados no todo ou em parte às Autarquias, ou quaisquer outras entidades, tais como o ISS e o IPTU (CFC, 2008 c).

A remuneração de capitais terceiros é representada pelos juros, aluguéis e outras. Os juros compreendem as despesas financeiras, inclusive variações cambiais relativas a quaisquer tipos de empréstimos e financiamentos, o item aluguéis refere-se a qualquer tipo de aluguel pago ou creditado a terceiros, já no item outras estão inclusas as remunerações as transferencias de riqueza a terceiros, tais como royalties, franquia, direitos autorais etc (DE LUCA *et al.* 2009).

O componente remuneração de capitais próprios é onde devem ser inclusos os valores relativos a remuneração dos sócios e acionistas, a composição deste item é feita pelos juros sobre capital próprio, lucros retidos e prejuízos do exercício (DE LUCA *et al.* 2009).

No item juros sobre capital próprio devem ser relacionados os valores pagos ou creditados aos acionistas por conta do resultado do período, deve-se desconsiderar os dividendos distribuídos com base em lucros acumulados de exercícios anteriores (SANTOS, 2007).

Deve-se apresentar no item lucros retidos e prejuízos do exercício os valores referentes ao “lucro do período destinado as reservas de lucros e eventuais parcelas ainda sem destinação específica” (AZEVEDO, 2009 p. 149).

É válido ressaltar o que destaca Almeida (2010 p. 161) “ É importante que o sistema contábil da sociedade seja concebido de forma a fornecer todos os dados da demonstração do valor adicionado”, portanto para a elaboração de um DVA consistente e eficaz no fornecimento de informações subsidiárias ao processo decisório, faz-se necessário que entidade possua sistema contábil capaz de conceber todos os dados para sua geração.

2.5 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO COMO INSTRUMENTO DE ANÁLISE

A análise das demonstrações contábeis é a ferramenta que proporciona a geração de informação que subsidia o processo de tomada de decisão, segundo Silva (2010) as demonstrações contábeis em si só são apenas os dados capturados, organizados e compilados que oferecem o produto final que possibilita ao analista contábil a geração de informações.

A partir da análise da Demonstração do Valor Adicionado pode-se obter informações a respeito da participação de cada elemento na formação do valor adicionado e das relações evolutivas ao longo dos exercícios sociais (análise vertical e horizontal).

Com a análise da Demonstração do valor adicionado não se obtém apenas as informações descritas acima, conforme De Luca *et al.* (2009), a análise da DVA pode apresentar aspectos informacionais tanto para o ambiente interno como externo.

No que se refere ao ambiente interno pode apresentar informações quanto a contribuição da mão de obra para o valor adicionado, valor adicionado por empregado e a contribuição do lucro das operações para o valor adicionado.

Quanto ao ambiente externo a DVA possibilita a geração de informações referente a participação da entidade no ambiente econômico a qual esta inserida por meio das análise da contribuição da entidade para a sociedade através do pagamento de impostos, contribuição para a produção da riqueza nacional, participação da entidade no setor econômico que atua, com base no cálculo da riqueza gerada e distribuída.

3 METODOLOGIA

Segundo Gil (1991), toda e qualquer pesquisa deve ser classificada pela adoção de alguns critérios, no que diz respeito às pesquisas científicas adota-se normalmente classificação clássica que se dividem quanto à forma de abordagem, os objetivos e procedimentos técnicos utilizados.

Neste estudo quanto à forma de abordagem foi adotado tanto a pesquisa qualitativa como quantitativa. Realizou-se revisão de literatura, seguida de coleta de dados (extração de valores das demonstrações contábeis) para então se elaborar a DVA para entidades de terceiros setor com as devidas adequações.

Referente aos objetivos propostos adotou-se a pesquisa exploratória, pois foram realizadas pesquisas bibliográficas para familiarização do tema em estudo, para então aplicá-lo na entidade pesquisada, conforme Gil (1991) a pesquisa exploratória tem como objetivo aprimorar idéias, normalmente esta investigação é feita por meio de pesquisas bibliográficas ou estudo de caso.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados a pesquisa realizada foi bibliográfica e documental, pois teve como base livros e artigos científicos, bem como os relatórios contábeis da entidade referente aos anos de 2009 e 2010, pertinente a isso, Gil (1991) esclarece que a pesquisa documental é constituída das mais diversificadas fontes, incluindo relatórios de pesquisa, relatórios de empresas etc.

A análise documental dos relatórios contábeis da entidade ocorreu nos meses de Agosto e Setembro de 2011. Após a análise documental realizou-se uma entrevista não estruturada com a presidente da entidade Pró-Menor São Daniel Comboni e com seu contador para esclarecimento de alguns dados encontrados nos relatórios contábeis, bem como, para obtenção de informações adicionais quanto à gestão da entidade.

4 RESULTADOS, ANÁLISE E DISCUSSÃO

A pesquisa foi realizada no município de Rolim de Moura-RO, na Entidade Pró-Menor São Daniel Comboni. A entidade foi constituída legalmente por meio de estatuto em 14/05/2004, estando caracterizada como sem fins lucrativos e com caráter filantrópico, classificada segundo o cadastro nacional de pessoa jurídica (CNPJ) como associações de defesa de direitos sociais.

A finalidade da entidade Pró-Menor São Daniel Comboni é a de conforme recursos econômicos disponíveis promover todos os meios e condições necessárias, a fim de ajudar no processo de integração de crianças e adolescentes carentes no meio social, desenvolvendo para tanto programa e projetos sócio-educativos.

A entidade esta localizada entre dois bairros carentes do município de Rolim de Moura, onde conta com uma estrutura de quadra poliesportiva, refeitório, cozinha, banheiro, consultório odontológico, sala de apoio escolar, sala administrativa, sala de oficinas de leitura, xadrez, instrumentos musicais, artesanato e horta.

A entidade atende cerca de duzentas crianças com faixa etária de sete a dezoito anos, que freqüentam oficinas educacionais, recebem apoio psicopedagógico, acompanhamento odontológico, bem como, as três principais refeições diárias.

A manutenção da entidade se dá por meio de parcerias. O Rotary club e iniciativa privada local disponibilizam trabalho voluntariado de profissionais principalmente das áreas odontológica e pedagógica, a CONAB (Companhia Nacional de Abastecimento) contribui com fornecimento de alimentos, a prefeitura municipal colabora por meio de convênio, a Justiça do Estado de Rondônia coopera através da destinação de multas pecuniárias aplicadas.

Além das parcerias acima a entidade Pró-Menor São Daniel Comboni passou a receber desde dezembro do ano de 2010 recursos oriundos da empresa Petróleo do Brasil S/A. Tais recursos foram obtidos por meio da contemplação de um projeto social elaborado pela entidade. É válido ressaltar que a empresa Petróleo do Brasil S/A contempla projetos sociais e ambientais no Brasil todo, e no estado de Rondônia duas entidades foram agraciadas sendo uma a Entidade Pró-Menor São Daniel Comboni e outra entidade localizada no município de Guajará-Mirim.

Através dessas disponibilizações de recursos a Petrobrás cumpre seu papel quanto a responsabilidade social financiando entidades do terceiro setor que exercem especificamente funções sociais.

O desenvolvimento da pesquisa teve como base a análise documental dos seguintes relatórios contábeis: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Livro Diário e Livro Razão todos referente aos anos de 2009 e 2010.

Para coleta dos dados foi utilizada uma planilha que visou extrair dos relatórios contábeis informações referentes ao valor da receita, proveniência da receita, dedução da receita, custo operacional, despesa operacional, contas que compõem as despesas operacionais, valor da despesa com pessoal, tributária e financeira, a existência de déficit ou superávit do exercício.

Foi realizada também uma entrevista não estruturada com presidente da entidade com objetivo de se identificar o número de crianças atendidas atualmente pela entidade, e quantas foram atendidas no ano de 2009, bem como, o número de funcionários no ano de 2009 e 2010.

De posse do balanço patrimonial, DRE, livro diário e razão e com a planilha com os devidos dados coletados elaborou-se a demonstração do valor adicionado da entidade referente aos anos de 2009 e 2010 conforme apresentado abaixo:

Quadro 01 - Demonstração do Valor Adicionado

| DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO | | |
|---|----------------------|----------------------|
| DESCRIÇÃO | 2009 | 2010 |
| 1- RECEITAS | R\$ 16.645,12 | R\$ 76.130,69 |
| 1.1 RECEITA DE CONTRIBUIÇÃO DE PESSOA FISICA | R\$ 3.005,00 | R\$ 29.529,00 |
| 1.2 RECEITA CONVÊNIO PREF. MUN. DE R. MOURA | R\$ 10.000,00 | R\$ 26.160,00 |
| 1.3 RECEITA MULTA PECUNIARIA | R\$ 3.310,12 | R\$ 2.462,96 |
| 1.4 OUTROS RESULTADOS | | |
| 1.4.1 DOAÇÃO E SUBVENÇÃO | R\$ 330,00 | R\$ 15.836,28 |
| 1.4.2 RECEITA DE PROMOÇÕES | | R\$ 2.142,45 |
| 2-INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS | R\$ 12.041,88 | R\$ 30.540,69 |
| 2.1 CUSTO OPERACIONAL | R\$ 4.470,26 | R\$ 19.919,69 |
| 2.2 MATERIAIS,ENERGIA, SERVIÇOS DE TERCEIROS | R\$ 7.571,62 | R\$ 10.621,00 |
| 3- VALOR ADICIONADO BRUTO | R\$ 4.603,24 | R\$ 45.590,00 |
| 4- RETENÇÕES | | |
| 5- VALOR ADICIONADO LIQUIDO | R\$ 4.603,24 | R\$ 45.590,00 |
| 6- VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA | | |
| 7- VALOR ADICIONADO A DISTRIBUIR | R\$ 4.603,24 | R\$ 45.590,00 |
| 8- DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO | R\$ 4.603,18 | R\$ 45.590,03 |
| 8.1 EMPREGADOS | R\$ 2.264,64 | R\$ 35.744,72 |
| 8.1.1 SALARIOS E ENCARGOS | R\$ 2.093,00 | R\$ 33.112,08 |
| 8.1.2 FGTS | R\$ 171,64 | R\$ 2.632,64 |
| 8.2 IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES | R\$ 583,59 | R\$ 9.695,88 |
| 8.2.1 FEDERAIS | | |
| 8.2.1.1 INSS | R\$ 560,92 | R\$ 8.742,69 |
| 8.2.1.2 PIS SOBRE FOLHA | R\$ 22,67 | R\$ 316,33 |
| 8.2.1.3 CONTRIBUIÇÃO SINDICAL | | R\$ 85,03 |
| 8.2.1.4 MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DIPIJ | | R\$ 500,00 |
| 8.2.1.5 MULTA E JUROS NO PGTO DE TRIBUTOS | | R\$ 51,83 |
| 8.3 REMUNERAÇÃO DE CAPITAIS DE TERCEIROS | R\$ 120,00 | R\$ 696,00 |
| 8.3.1 DESPESAS BANCÁRIAS | R\$ 120,00 | R\$ 696,00 |
| 8.4 VALOR ADICIONADO RETIDO PELA ENTIDADE PARA USO EM EXERCÍCIOS SUBSEQUENTES | R\$ 1.634,95 | -R\$ 546,57 |
| 8.4.1 SUPERAVIT OU DEFICT DO EXERCÍCIO | R\$ 1.634,95 | -R\$ 546,57 |

Fonte: Entidade Pró-Menor São Daniel Comboni (2011). Adaptado pela autora.

A elaboração da DVA para qualquer tipo de entidade deve ser subsidiada pelas demais demonstrações contábeis em especial pela DRE, no caso da Entidade Pro-Menor São Daniel Comboni foram utilizadas todas as demonstrações contábeis e escriturações elaboradas pela entidade, sendo elas balanço patrimonial e DRE, bem como, os livros diário e razão.

Semelhante ao que acontece em maioria das entidades de terceiro setor, a Entidade Pró-Menor São Daniel Comboni esta em fase de estruturação tanto organizacional, financeira e contábil, podendo ser este apontado como um dos fatores da entidade elaborar apenas o balanço patrimonial e DRE.

Outro ponto que pode justificar a contabilidade com menor grau de evidenciação adotado por entidades do terceiro setor no Brasil é o fato das normas e práticas contábeis específicas para este setor estarem em estado rudimentar, “No Brasil, são embrionárias, ainda, as normas e práticas contábeis que contemplem particularmente as entidades sem fins lucrativos” (OLAK e NASCIMENTO, 2010, p.52).

Pelo motivo exposto acima é que as demonstrações contábeis para entidades do terceiro setor devem seguir os mesmos parâmetros definidos para entidades com fins lucrativos, “as organizações de terceiro setor estão autorizadas a fazer uso de partes da Lei das SAs, no que se refere principalmente, as demonstrações contábeis” (ARAUJO, 2009 p.53).

Sendo assim, infere-se que as mesmas demonstrações que são apresentadas por entidades com fins lucrativos devem ser elaboradas pelas entidades sem fins lucrativos, adaptando apenas as terminologias das contas utilizadas. Conforme o que estabelece a lei 6404/76 alterada pela lei 11638/2007 as companhias a final de cada exercício social devem elaborar as demonstrações financeiras: balanço patrimonial, demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício, demonstração do fluxo de caixa e se companhia aberta demonstração do valor adicionado.

Mesmo não sendo uma demonstração obrigatória até mesmo para algumas entidades de fins lucrativos, elaborou-se a demonstração do valor adicionado para Entidade Pró-Menor São Daniel Comboni, seguindo o modelo disponibilizado pelo FIPECAFI com as devidas adaptações, com o propósito de se identificar como é gerada e distribuída a riqueza da entidade.

Verificou-se por meio da DVA que a riqueza da entidade Pró-Menor São Daniel Comboni é formada em sua maioria por doações oriundas de pessoas físicas, de convênio com a prefeitura municipal de Rolim de Moura, multa pecuniária aplicada pelo poder judiciário e uma pequena parcela é formada pela receita proveniente de promoções e eventos realizados

pela entidade com fim específico de angariar fundos para sua manutenção, destes eventos pode-se citar a feira da pexinxá (venda de vestuários e calçados usados).

A riqueza da Entidade Pró-Menor São Daniel Comboni não poderia ser obtida outra forma a não ser a descrita acima, já que estas são as principais fontes de recursos das entidades do terceiro setor, pertinente a isso Olak e Nascimento (2010) descrevem que as principais fontes de recursos das entidades de sem fins lucrativos são: contribuições, doações, subvenções, receitas de aplicações financeiras, receitas de capital, receita de venda de produtos, mercadorias e serviços.

Outro ponto a ser destacado quanto ao item de geração de riqueza, ou seja, receita, refere-se a evolução deste do ano de 2009 para 2010. A receita da entidade no ano de 2010 foi de 357,37% maior que 2009, a receita recebida de pessoas físicas representou a maior parte das receitas no ano de 2010 sendo de 38,79%, seguida da receita proveniente convênio com a prefeitura municipal que correspondeu a 34,36% do total das receitas.

A discrepância entre as receitas do ano de 2009 para 2010 pode ser explicada pelo fato que no ano de 2010, a entidade recebeu um percentual de doação da Diocese de Ji-Paraná que representou 20,80 % da receita do referido ano e realizou evento o qual lhe proporcionou uma receita de 2,81% do total do período.

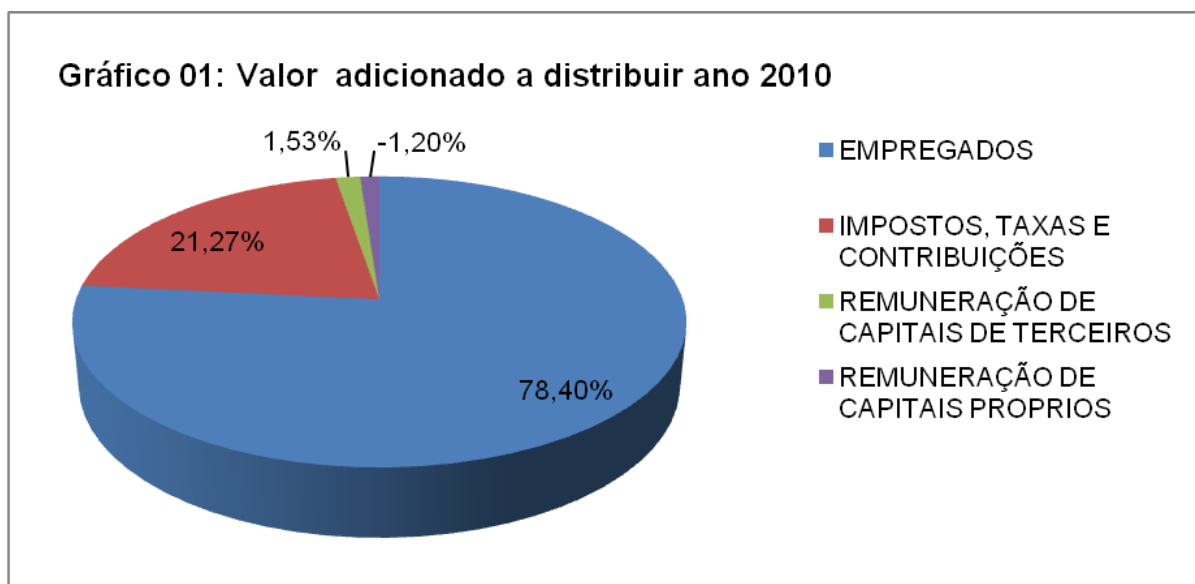
O montante referente aos insumos adquiridos de terceiros foi formado pelo subitem custo operacional e materias, energia e serviços de terceiros. Fizeram parte do subitem custo operacional os gastos com alimentação fornecida as crianças que frequentam a entidade e as despesas com as oficinas educacionais. Optou-se por colocar tais rubricas no subitem custo operacional, pois o custo de uma entidade seja com fins lucrativos ou sem fins lucrativos deve ser relacionado a atividade fim , como a atividade fim da entidade Pró-Menor São Daniel Comboni é o de promover inserção social tais rubricas representam o custo relacionado a atividade fim.

É relevante destacar que também houve um aumento de 345,60% quanto ao custo operacional do ano de 2009 para 2010, isso se justifica pelo número de crianças atendidas, que em 2009 era de 196 crianças e 2010 este número passou para 226 crianças, e pelo fato que no ano de 2009 a entidade não fornecia as três refeições diárias como o faz hoje.

O subitem materias, energia, e serviços foi formado pelas contas despesas com água e esgoto, energia, telecomunicação, manutenção e instalação, material de limpeza, serviços de terceiros pessoa fisica e jurídica, brindes, fretes, material de informática, combustíveis, veículos, material de higiene e limpeza, exames admissionais, postagem, xerox, cartório, material de escritório e expediente e manutenção de maquinas e equipamentos.

Das contas citadas acima a que apresentou maior expressividade na composição do subitem materiais, energia e serviços foi a conta de despesa com a água e esgoto e energia que correspondeu a 33,07% do total do referido subitem.

Quanto ao grupo retenções e valor adicionado recebido em transferência não foi constatado nenhum valor na demonstração do resultado exercício da Entidade Pró-Menor São Daniel Comboni que pudesse fazer parte deste grupo, apesar de existir estudiosos da Demonstração do Valor adicionado, como é o caso de Souza Filho (2002) que interpretam que toda receita proveniente de doação, contribuição deve fazer parte dos valores recebidos em transferência já que tal recurso não foi gerado pela entidade, e sim por terceiros.



Fonte: Entidade Pró-Menor São Daniel Comboni (2011). Adaptado pela autora.

Nota-se pelo gráfico 01 que o valor adicionado a distribuir no ano de 2010 maior fatia foi destinada aos empregados, semelhante fato ocorreu no ano anterior onde destinou-se 49,19% para funcionários.

Outro fato observado é o aumento da destinação de valores para imposto, taxas e contribuições, que no ano de 2009 era de 12,68 % do total a distribuir passando para 21,27% no ano de 2010. Tanto o aumento da destinação de valores para empregados como impostos, taxas e contribuições é justificado pela contratação de novos funcionários. No ano de 2009 a entidade possuía 4 funcionários e no ano de 2010 passou a ter de 16 funcionários, devido a implantação de um projeto sócio-educativo em parceria com a Petrobrás S/A que gerou a necessidade de contratação de profissionais para atuarem nas novas oficinas disponibilizadas pelo projeto.

Para o grupo remuneração de capitais de terceiros foram destinadas 1,53% do valor adicionado a distribuir no ano de 2010 conforme nota-se no gráfico 01, já no ano de 2009 a destinação para este grupo correspondeu a 2,61%. A conta que compôs este grupo foi a de despesa bancária, mais especificadamente a conta despesa com tarifa de manutenção de conta bancária que a entidade mantém junto a instituição financeira para recebimento de doações e contribuições.

Com relação ao item remuneração de capitais próprios observa-se por meio do gráfico 1 que no de 2010 ocorreu deficit, ou seja, a entidade neste ano distribuiu mais valores do que gerou, fato comum a entidades de terceiro setor que dependem da incerteza de doações para se manterem.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A demonstração do valor adicionado proporciona aos seus usuários o conhecimento de informações econômicas e sociais, oferecendo a possibilidade de avaliação das atividades de uma entidade dentro da sociedade na qual está inserida.

A elaboração da demonstração do valor adicionado para Entidade Pró-Menor São Daniel Comboni, permitiu observar de que forma é gerada a riqueza da entidade e como a mesma foi distribuída.

Nessa perspectiva notou-se que semelhante ao que ocorre com a maioria das entidades do terceiro setor, a riqueza da Entidade Pró-Menor São Daniel Comboni foi gerada por meio de recursos provenientes das mais variadas fontes, sendo as doações de pessoas físicas as que apresentaram maior expressividade na geração da riqueza no exercício de 2010.

Os insumos que mais consumiram a riqueza da entidade foram os empregados nas oficinas socio-educativas, no pagamento de energia, água e esgoto e no fornecimento de alimentação.

Quanto a distribuição do valor adicionado verificou-se que nos dois anos pesquisados a maior parte foi destinada aos empregados, correspondendo no ano de 2010 a mais da metade do valor adicionado a distribuir (78,4%) e o restante respectivamente foram distribuídos entre impostos, taxa e contribuições (21,27%) e remuneração de capitais de terceiros (1,53%).

Torna-se imprescindível enfatizar que por tratar-se de uma entidade do terceiro setor, a Entidade Pró-Menor São Daniel Comboni não somente adiciona valores econômicos no meio em que está inserida, mas também adiciona valores de cidadania uma vez que promove

a inserção social de crianças e adolescentes de sete a dezoito anos, ofertando um local para que passem o dia afastando-as dos riscos e perigos das ruas, onde além de alimentação recebem aulas de recreação e reforço escolar, curso de instrumentos musicais e artesanato, atendimento odontológico e psicopedagógico.

Como limitações deste artigo identificou-se alguns pontos: o fato de a entidade elaborar apenas as demonstrações balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, observou-se que os registros e as demonstrações contábeis são elaborados para fins unicamente fiscais, mesmo se tratando de uma entidade do terceiro setor cuja atividade está voltada para o atendimento da sociedade e não para o benefício do fisco.

Por fim, a elaboração da DVA para entidades do terceiro setor representa mais uma ferramenta no processo de evidenciação por parte da entidade, o que viabiliza aos usuários dessas informações (Petrobrás, Prefeitura Municipal de Rolim de Moura, Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia, dentre outros) observar a aplicação dos recursos que por eles são disponibilizados e os benefícios que são distribuídos e realizados.

REFERÊNCIAS

1 ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Manual Prático de Interpretação Contábil da Lei Societária**. 1 ed. São Paulo, Atlas, 2010.

2 ARAUJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. 1. ed. 3. reimp. São Paulo, Atlas, 2009.

3 ASSIS, Marcio Sanches de; MELLO, Gilmar Ribeiro de; SLOMSKI, Valmor. **Transparência nas Entidades do Terceiro Setor. A Demonstração do Resultado Econômico como Instrumento de Mensuração de Desempenho**. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos32006/149.pdf>> Acesso em 14 mar 2011

4 AZEVEDO, Osmar Reis. **DFC e DVA: “demonstração dos fluxos de caixa” e “demonstração do valor adicionado”**. 2. ed. São Paulo, IOB, 2009.

5 BETTIOL JUNIOR, Alcides. **Formação e destinação do resultado em entidades do terceiro setor : um estudo de caso**. São Paulo, 2005. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-08062005-100309/pt-br.php>> Acesso 01 fev. 2011.

6 BRASIL. Lei 6.404 de 15 de Dezembro de 1976. **Dispõe sobre as sociedades por ações**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm> Acesos em 14 nov.2011

7 _____. Lei 11.638 de 28 de Dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976.**

Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm> Acesso em 09 abr. 2011.

8 _____. Lei 9.790 de 23 de Março de 1999. **Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9790.htm>> Acesso em 11 marc. 2011.

9 _____. **Constituição da Republica Federativa do Brasil.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm> Acesso 03 abr. 2011

10 _____. Decreto 7.237 de 20 de Julho de 2010. **Regulamenta a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009, dispõe sobre o processo de certificação das entidades beneficentes de assistência social para obtenção da isenção das contribuições para a seguridade social, e dá outras providências.** Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7237.htm#art50> Acesso em 21 ago. 2011.

11 CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis e prestação de contas das entidades de interesse social.** 2. ed. reimpr. – Brasília, CFC, 2008 a.

12 _____. b **NBC TG 26** . Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001185 > Acesso em 15 mai. 2011.

13 _____. c **NBC TG 09**. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001138> Acesso em 15 mai. 2011.

14 DE LUCA, Márcia Martins Mendes de, et al. **Demonstração do valor adicionado: do calculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB.** 2 ed. São Paulo, Atlas 2009.

15 GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3 ed. São Paulo, Atlas 1991.

16 IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/fasfil/2005/fasfil.pdf>> Acesso em 03 abr. 2011.

17 MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e pesquisa científica em ciências sociais.** São Paulo, Atlas, 2005.

18 OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos (Terceiro Setor).** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

19 PEYON, Luiz Francisco. **Gestão contábil para o terceiro setor - ONGs.** 1 ed. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 2004.

20 SANTOS, Ariovaldo dos. **Demonstração de valor adicionado: como elaborar e analisar a DVA**. 2. ed. São Paulo, Atlas, 2007.

21 SILVA, Alexandre Alcantara da. **Estrutura, análise e interpretação das demonstrações contábeis**. 2 ed. São Paulo, Atlas, 2010.

22 SOUZA FILHO, José Vicente de. **Demonstração do valor adicionado para universidades comunitárias e organizações do terceiro setor**. Disponível em: <
http://www.puc-campinas.edu.br/centros/cea/sites/revista/conteudo/edicoes_anteriores/vol11_2002.asp >
Acesso em 14 Nov. 2011.

APÊNDICE

